- che in data 30-03-1994 la Società ha presentato la richiesta di estinzione dei crediti risultanti dalla liquidazione delle dichiarazioni dei redditi (All. 4);

- che più volte la Società ha sollecitato l'Amministrazione Finanziaria al fine di ottenere il rimborso del credito di cui sopra;

- che in data 08-06-1998 l'Amministrazione Finanziaria ha liquidato alla Società, relativamente al credito suddetto, una prima parte in titoli di Stato pari a Lit. 13.818.000.000 (All. 5), di cui:

A titolo IRPEG 1988:

- Lit. 4.360.616.000 per quota capitale;
- Lit. 1.787.853.000 per interessi;

A titolo ILOR 1988:

- Lit. 5.440.000.000 per quota capitale;
- Lit. 2.230.400.000 per interessi;

- che in base al rimborso di cui sopra emerge ancora una differenza a favore della Società;

- che in data 20-10-1998 la Società ha presentato istanza per il rimborso del credito residuo spettante (All. 6)

- che con valuta 20-12-2000 l'Amministrazione Finanziaria ha liquidato alla Società le seguenti somme:

A titolo di IRPEG 1988:

- Lit. 1.435.888.000 per la quota capitale;
- Lit. 1.026.660.000 per interessi;

A titolo di ILOR 1988:

- Lit. 1.360.000.000 per quota capitale;
- Lit. 972.400.000 per interessi,

ottenendo così il completo rimborso del solo credito ILOR (All. 7);

- che in data 16-03-2001 l'ALITALIA presentava ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma ottenendo dai giudici di prime cure pieno riconoscimento con la decisione meglio specificata in epigrafe (All. 8);

- che in data 30-10-2003 è stato notificato all'ALITALIA il ricorso d'Appello dell'Ufficio delle Entrate di Roma 6;

In via preliminare, il ricorso d'appello proposto dall'Ufficio delle Entrate di Roma 6 è da rigettare in quanto non contiene un importante requisito formale, che, se è vero che il processo tributario segue le regole del procedimento civile, il richiamo all'art. 163 C.P.C. 7° comma e dall'art. 167, comporta le nullità e decadenze previste dall'art 164 C.P.C.

In merito poi alla prima eccezione mossa dall'Ufficio, in relazione al fatto che l'ALITALIA avrebbe scientemente violato la normativa fiscale vigente, la società fa rilevare a codesto Garante come, in fase di controllo ex art. 36 bis D.P.R. 600/73 del Centro di Servizio II.DD. di Roma, dopo la richiesta ed i numerosi incontri per la presentazione dell'ulteriore documentazione richiesta, (All. 9), nulla è stato contestato riguardo al credito d'imposta de quo, riconoscendo sicuramente il buon operato della Società riguardo l'applicazione delle norme tributarie vigenti all'epoca.

La Suprema Corte, con la sentenza richiamata dall'Ufficio, ha cercato di statuire un principio sull'interpretazione della legge che regola la materia di cui trattasi, quale l'art 14 del T.U.I.R. vigente all'epoca dei fatti, considerando pienamente quanto previsto dalle istruzioni pubblicate dal Ministero delle Finanze.

Riteniamo necessario approfondire un argomento che è già stato oggetto di autorevole dottrina, ma, che a tutt'oggi, tranne la pronuncia della Corte di Cassazione, peraltro non a Sezione Unite, non è stato definitamente chiarito da opportune iniziative in sede legislativa, nonostante la palese erroneità dell'interpretazione assunta nella predisposizione dell'Amministrazione Finanziaria del mod. 760-M/89.

Come noto, l'Agenzia delle Entrate e la Cassazione hanno interpretato in modo estremamente formalistico l'art. 14, comma 4 del D.P.R. 22 dicembre 1996, n 917, nel senso che il credito d'imposta deve essere aggiunto al **"reddito complessivo netto"** e deve essere, quindi, tassato anche in presenza di perdite fiscali pregresse di entità sufficienti a compensarlo.

Tale disposizione ha avuto efficacia, come è noto, per il solo primo periodo d'imposta iniziato dopo il 31-12-1987 perché, poco dopo è entrato in vigore, con efficacia dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto, l'art. 1, comma 1, lettera "c") del D.L. 27-04-1990 n.90, convertito in legge del 26-06-1990, n.165, che ha modificato la norma nel senso di prevedere l'aggiunta del credito d'imposta al **"reddito complessivo"**.

La modifica rende evidente l'insostenibilità dell'interpretazione ministeriale, in quanto il legislatore accortosi dell'errore ha inteso correggere l'errata formulazione della precedente legge.

Infatti, l'interpretazione ministeriale esplicitata nel mod. 760-M/89 deve considerarsi un grave errore sistemico.

Da tale punto di vista, dottrina dominante pone in evidenza come la tassazione in questo modo del credito d'imposta, non consentendone la compensazione con le perdite fiscali pregresse, oltre a non tener conto del suo carattere fondamentale di accessorietà al dividendo e, quindi della sua assoggettabilità al medesimo trattamento fiscale, costituisce un'inammisibile duplicazione d'imposta con l'onere tributario già subito dalla società che ha distribuito i dividendi, il che è in contrasto con l'essenza del credito d'imposta che tende ad evitare tale fenomeno.

Ulteriori considerazioni si evidenziano a dimostrazione dell'errata interpretazione ministeriale e giurisprudenziale, anche sotto il profilo dell'esegesi letterale e logica delle leggi in esame, che sul reddito delle persone giuridiche sono le seguenti:

- l'art. 89 del D.P.R. 22-12-1986 n. 917, identifica la base imponibile nel "reddito complessivo netto" e, conseguentemente, l'art. 91 dispone che l'imposta sia applicata a tale reddito.

E' evidente che il Ministero, disponendo le voci del mod. 760-M/89 in modo che il credito d'imposta venisse indicato successivamente al "reddito imponibile ai fini IRPEG" su cui commisurare l'imposta, ha, nella sostanza, contraddetto gli art. 89 e 91, anche perché la base di commisurazione dell'imposta così determinata non è netta, ma al lordo della quota di perdite pregresse non portate in compensazione nel credito d'imposta.

Questa impostazione, dettata da considerazioni sistemiche, avrebbe dovuto far riflettere l'Amministrazione Finanziaria sulla conseguente necessità di applicazione del principio del sistema tributario relativo al riporto delle perdite, di cui all'art 102 del D.P.R. n. 917/1986, la cui formulazione originaria prevedeva la deduzione delle perdite dal "reddito", senza ulteriori specificazioni, confermato successivamente con l'art. 27, comma 1 del D.L. n.69/89, convertito in legge del 27-04-89 n. 154, con effetto dal periodo d'imposta in corso alla data del 02-03-1989.

Da tale disposizione risulta evidente che la mancanza di qualsiasi specificazione del termine "reddito" avrebbe dovuto far considerare automatica la deducibilità delle perdite da qualsiasi configurazione di reddito e, quindi, anche da quella costituita dal "reddito complessivo netto" incrementato dal credito d'imposta, denominato "reddito imponibile ai fini IRPEG".

Un'ulteriore considerazione si impone alla luce di quanto affermato, che è in contrasto con l'interpretazione del Ministero.

Infatti, prendendo in considerazione la voce n. 18) del mod. 760-M/89 "reddito complessivo netto", si deve osservare che, letteralmente, viene previsto un solo reddito, e cioè un risultato positivo, e non anche, in alternativa, una perdita, come, invece, avviene per le voci 12) e 16).

Da ciò deriverebbe, seguendo l'interpretazione ministeriale rigorosamente formalistica, che in caso di perdita del periodo d'imposta, il rigo "reddito complessivo netto" non potrebbe essere riempito e, quindi, il credito d'imposta, che ai sensi dell'art.14, comma 4, deve aggiungersi al "reddito complessivo netto" non potrebbe essere aggiunto ad un'entità inesistente, rimanendo di fatto non

toccato, anche nel caso macroscopico in cui il credito d'imposta fosse di entità superiore alla perdita del periodo d'imposta, e, quindi, l'effetto della sua aggiunta alla perdita non sarebbe quello di ridurre la perdita riportabile a nuovo, ma di generare una concreta ed immediata tassazione per l'eccedenza rispetto alla perdita.

E' evidente che l'interpretazione formalistica del Ministero porterebbe ad un assurdo superabile solo riconoscendo che il "reddito complessivo netto" possa essere rappresentato anche da una perdita e a questa ammissione, implicitamente, perviene lo stesso Ministero.

A questo punto emerge però, con chiarezza la considerazione che se la perdita del periodo può compensarsi con il credito d'imposta, riducendo la quota riportabile a nuovo, non si vede come la medesima perdita riportata nell'esercizio successivo, che mantiene evidentemente la stessa natura di quella di periodo, non possa produrre i medesimi effetti compensativi sul credito d'imposta.

Da ciò, si evince come le interpretazioni troppo rigide sotto il profilo formale e letterale che prescindono dal contesto globale normativo in cui si inseriscono, spesso danno ai problemi soluzioni erronee, creando gravi incertezze nel già confuso sistema legislativo fiscale, creando frequentemente le condizioni per il ricorso ed un defaticante contenzioso tributario.

Ciò premesso e considerato, l'Alitalia così come in epigrafe rappresentata, a norma dell'art. 13 dello statuto dei diritti del contribuente, approvato con legge 27 luglio 2000, n° 212,

CHIEDE

ai sensi dell'art. 10 dello statuto dei diritti del contribuente, secondo cui i rapporti tra contribuente e l'amministrazione finanziaria debbono essere improntati "al principio della collaborazione e della buona fede", a codesto Garante di rivolgersi alle competenti autorità affinchè chiariscano, ed eventualmente modifichino le norme attuali di legge, in modo da eliminare la palese ingiustizia venutasi a creare con l'interpretazione fornita dalla Corte di Cassazione, nella richiamata sentenza da parte dell'Ufficio delle Entrate di Roma 6.

Roma, li

Allegati:

1) Copia ricorso d'appello;

2) Copia sentenza n. 408/12/03;

3) Copia mod 760/89 redditi 1988;

4) Copia richiesta estinzione crediti d'imposta;

5) Copia comunicazione della liquidazione parziale dei crediti d'imposta;

6) Copia istanza rimborso credito residuo;

7) Copia comunicazione dell'Amministrazione Finanziaria del 02-12-2000;

8) Copia ricorso in Commissione Tributaria Provinciale;

9) Copie richieste ulteriore documentazione

Alitalia

Linee Aeree Italiane S.p.A.

General Counsel — Leopoldo Luigi Conforti

Chief Financial Officer — Luca Egidi

2. DETRAZIONE DI IMPOSTA DEL 36%

Un contribuente faceva presente che nel corso del 2003 aveva acquistato, in una vendita all'asta tenutasi presso le sezione fallimentare del Tribunale di Roma, un box da adibire a pertinenza dell'abitazione principale e che per l'acquisto del box intendeva avvalersi della speciale detrazione di imposta di cui all'art. 1 della legge n.449 del 27.12.1997, ma, a causa del fallimento dell'impresa costruttrice e della impossibilità da parte del curatore fallimentare di fornirgli la relativa documentazione, non era stato in grado di esibire la certificazione del venditore necessaria per attestare le spese sostenute per la realizzazione del box.

La Direzione Regionale per il Lazio, rispondendo ad un'istanza di interpello proposta ai sensi dell'art.11 della legge 212/2000, non gli riconosceva il diritto a fruire della detrazione in questione. In seguito ad una ulteriore risposta negativa da parte della Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate il contribuente si rivolgeva al Garante.

Questi invitava la Direzione Centrale - normativa e contenzioso – a riesaminare il caso. La Direzione Centrale dopo aver richiamato la circolare n.57 del 24 febbraio 1998 e le condizioni poste da questa per ottenere la detrazione e dopo aver precisato che non si può prescindere dalla presentazione della documentazione richiesta in quanto è necessario procedere alla distinta contabilizzazione dei costi imputabili alla sola realizzazione dei parcheggi (gli unici ammessi alla detrazione) e di quelli dei costi accessori non ammissibili al beneficio, concludeva confermando di non poter accedere alla richiesta del contribuente.

Ritiene il Garante che l'obiettiva impossibilità del contribuente di acquisire l'attestazione del costo di realizzazione del box da parte del curatore fallimentare, a sua volta impossibilitato a fornirla in presenza dell'intuibile disordine amministrativo in cui versa il soggetto fallito, non deve ritorcersi in danno del contribuente incolpevole. In proposito si rammenti il noto principio giuridico "ad impossibilia nemo tenetur."

Sarebbe, pertanto, opportuno un intervento legislativo che preveda, in caso di procedure concorsuali, che la documentazione richiesta per la dimostrazione dei costi imputabili alla realizzazione dei parcheggi possa essere sostituita da una perizia giurata.

Tale intervento renderebbe più aderente alla realtà l'attuale formulazione della disposizione ed eviterebbe una disparità di trattamento tra chi acquista da imprenditore operanti e chi acquista in costanza di procedure concorsuali.

Dott. Tommaso FIGLIUZZI (Presidente)

Gen. Vinicio BISCAGLIA (Componente)

Avv. Giovanni COLECCHIA (Componente)

Roma, lì 27 GEN. 2005